Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MICHAL BOBEK
prezentate la 5 iunie 2019[1]

Cauza C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[cerere de decizie preliminară formulată de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul de Contencios Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria)]

(Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 167 – Articolul 168 – Dreptul de deducere – Evaziune sau fraudă fiscală – Proceduri naționale – Sarcina probei – Acces la dosar – Dreptul la apărare – Egalitatea armelor – Control jurisdicțional)

I. Introducere

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (denumită în continuare „Glencore”) contestă două decizii ale Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Administrația Națională Fiscală și Vamală, Ungaria) (denumită în continuare „NTCA”) prin care i s-a refuzat deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate pentru anumite livrări pentru motivul că Glencore avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de evaziunea sau frauda fiscală săvârșită de furnizorii săi. În procedura principală, Glencore contestă legalitatea procedurilor fiscale desfășurate în fața NTCA. Glencore invocă în special lipsa corectitudinii și o încălcare a dreptului său la apărare.

2. Instanța națională sesizată cu această contestație, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), are îndoieli cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a anumitor dispoziții și practici naționale. Mai exact, instanța de trimitere solicită clarificări privind principiile care reglementează sarcina probei care revine autorităților fiscale de a dovedi participarea unei persoane impozabile la evaziunea fiscală comisă de furnizorii săi; dreptul persoanei impozabile de a îi fi permis accesul la documentele care sunt pertinente pentru apărarea sa, precum și întinderea controlului pe care instanța națională trebuie să îl efectueze cu privire la constatările făcute de autoritățile fiscale și cu privire la modul în care aceste autorități au obținut probele.

1 Limba originală: engleza.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. În conformitate cu articolul 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) [2], „dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

4. Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

5. Articolul 273 din Directiva TVA prevede: „Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile […]”

B. Dreptul național

6. Articolul 1 alineatul (3a) din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind regimul de impozitare, denumită în continuare „Legea privind regimul de impozitare”) prevede:

„În cadrul controlului efectuat cu privire la părțile la un raport (contract, operațiune) care dă naștere unei obligații fiscale, administrația fiscală tratează în mod identic pentru fiecare contribuabil orice raport care a fost deja analizat și care a făcut deja obiectul unei calificări, aplicând din oficiu constatările efectuate cu privire la una dintre părți în cadrul controlului efectuat la cealaltă parte.”

7. În conformitate cu articolul 12 alineatele (1) și (3) din Legea privind regimul de impozitare, persoanele impozabile au dreptul să verifice documentele referitoare la aspectele fiscale care le vizează. Acest drept include „dreptul de a efectua sau de a solicita copii ale tuturor documentelor necesare pentru asigurarea respectării drepturilor acestora și pentru îndeplinirea obligațiilor lor”. Cu toate acestea, persoanele impozabile nu pot verifica, printre altele, „orice parte a unui document care conține secrete fiscale referitoare la o altă persoană a căror accesare contravine legii”.

8. Articolul 97 alineatele (4) și (5) din Legea privind regimul de impozitare prevede:

„(4) La încheierea controlului, administrația fiscală are obligația de a stabili și de a proba faptele relevante, cu excepția cazurilor în care, în temeiul legii, contribuabilului îi revine sarcina probei.

2 JO 2006, L 347 p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(5) În special următoarele sunt considerate probe și mijloace de probă admisibile: documentele, expertizele, declarațiile contribuabilului sau cele ale reprezentantului sau ale angajaților contribuabilului și, de asemenea, cele ale altor contribuabili, mărturiile, controalele la fața locului, achizițiile de eșantioane, fictive sau de altă natură, precum și producția de probă, datele furnizate de alți contribuabili, constatările făcute în urma altor controale conexe, conținutul informațiilor comunicate, datele care provin din registrele altor autorități sau datele și informațiile în format electronic puse la dispoziția publicului."

9. Articolul 100 alineatul (4) din Legea privind regimul de impozitare prevede:

„În cazul în care administrația fiscală susține concluziile unei control cu ajutorul rezultatelor unui control conex efectuat la o altă persoană impozabilă sau cu ajutorul datelor și al probelor obținute în cadrul controlului respectiv, contribuabilul primește partea care îl privește din procesul-verbal și din decizia referitoare la acesta sau datele și probele strânse în cadrul controlului conex care îl vizează."

10. Articolul 69 alineatul (1) din Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Legea CXXII din 2010 privind administrația fiscală și vamală, denumită în continuare „Legea privind administrația fiscală") prevede:

„Dacă legea nu prevede altfel, datele adunate și prelucrate de [NTCA] în conformitate cu articolul 13 alineatul (7) litera (a) în scopul activităților de asigurare a respectării legii […], precum și datele speciale pot fi utilizate numai în scopul activităților de asigurare a respectării legii."

11. Potrivit articolului 76 alineatul (2) litera (g) din Legea privind administrația fiscală:

„(2) În măsura necesară pentru îndeplinirea îndatoririlor lor prevăzute de lege și indicând motivul unei astfel de solicitări, în plus față de subiecții menționați la alineatul (1), următorii pot solicita eliberarea de date și informații din sistemele de prelucrare a datelor în scopul aplicării legii [NTCA]:

[…]

g) departamentul [NTCA] învestit cu atribuții și competențe în ceea ce privește responsabilitățile care țin de competența [NTCA] privind datoriile fiscale și vamale, procedurile vamale și fiscale în conformitate cu [Legea privind regimul de impozitare], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (Legea CXXVI din 2003 privind punerea în aplicare a legislației vamale comunitare)] și alte reglementări fiscale și vamale;"

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

12. În măsura în care pot fi deduse din decizia de trimitere și din susținerile părților, faptele relevante pot fi rezumate după cum urmează.

13. Glencore, reclamanta din procedura principală, este o societate cu sediul în Ungaria a cărei activitate principală constă în comerțul angro cu cereale, cu semințe oleaginoase și cu hrană pentru animale, precum și cu materii prime. Glencore a achiziționat cereale de pe întreg teritoriul Ungariei, o mare parte a acestora fiind vândute în străinătate. Glencore a achiziționat de asemenea cantități semnificative de semințe de floarea soarelui și de rapiță, din care o parte substanțială i-a servit la fabricarea, în cadrul unei subcontractări, a uleiului brut și a grișului, iar o parte mai mică a fost revândută de ea fără a fi prelucrată.

14. NTCA a efectuat controale la sediul Glencore. Aceste controale au condus la adoptarea de către NTCA a două decizii administrative în 2015 și, respectiv, în 2016 (denumite în continuare „deciziile atacate"). Prima decizie a vizat toate impozitele și subvențiile aferente exercițiilor fiscale 2010 și 2011 (cu excepția TVA-ului pentru lunile septembrie și octombrie 2011). Prin această decizie, a fost impusă în sarcina Glencore obligația de plată, printre altele, a sumei de 1 951 418 000 forinți maghiari (HUF) cu titlu de TVA neplătit. A doua decizie privea TVA-ul datorat pentru luna octombrie 2011, constatându-se că Glencore era obligată la plata unui TVA suplimentar în cuantum de 130 171 000 HUF.

15. NTCA a concluzionat în deciziile respective că Glencore dedusese în mod nelegal TVA-ul în măsura în care știa sau ar fi trebuit să știe că unii dintre furnizorii săi au emis facturi fictive și au fost implicați în cazuri de evaziune fiscală. În această privință, NTCA a făcut referire la deciziile administrative adoptate împotriva anumitor furnizori ai Glencore și la procedurile penale inițiate împotriva unora dintre acești furnizori (care erau în curs la momentul adoptării deciziilor atacate).

16. În conformitate cu deciziile atacate, inspectorilor fiscali care au controlat Glencore li s-a acordat accesul, direct sau indirect, la documentele conținute atât în dosarele penale, cât și în dosarele administrative ale furnizorilor care făceau obiectul urmăririi penale. NTCA a invocat mai multe elemente de probă colectate în procedurile respective pentru a stabili participarea (pasivă) a Glencore la evaziunea fiscală.

17. După respingerea reclamațiilor pe care le formulase pe cale administrativă, Glencore a contestat deciziile atacate în fața Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta). În observațiile sale scrise, Glencore pune sub semnul întrebării legalitatea procedurii administrative care a condus la adoptarea deciziilor atacate și invocă o lipsă de echitate în desfășurarea procedurii și o încălcare a dreptului său la apărare.

18. În cadrul acestei proceduri, instanța de trimitere se întreabă dacă dispozițiile naționale pertinente, astfel cum sunt interpretate și aplicate de administrațiile fiscale și de instanțele naționale, pot face excesiv de dificilă dezmințirea de către o persoană impozabilă precum Glencore a implicării sale în frauda fiscală comisă de furnizorii săi.

19. Instanța de trimitere a arătat că administrațiile fiscale se consideră scutite de sarcina probei care le revine în mod normal atunci când, în cadrul unei proceduri fiscale ulterioare, iau în considerare constatările făcute în decizii conexe. Aceasta este situația în pofida faptului că contribuabilul vizat de controlul ulterior nu a fost parte la procedurile anterioare și poate chiar să nu aibă cunoștință de deciziile respective.

20. În plus, instanța de trimitere subliniază că administrațiile fiscale nu se consideră obligate să comunice dosarul procedurilor conexe și probele pe care se bazează deciziile conexe. De exemplu, în prezenta cauză, în cursul procedurii administrative, Glencore a primit numai o descriere a elementelor de probă reținute în deciziile adoptate împotriva furnizorilor săi sub forma unui rezumat. În pofida numeroaselor sale cereri, lui Glencore i s-a refuzat accesul la anumite înscrisuri din dosar pe care le considera importante pentru apărarea sa. Doar ulterior, în cursul procedurii principale, lui Glencore i s-a acordat, în cele din urmă, accesul la o parte din documentele solicitate, ca urmare a unei hotărâri pronunțate de instanța de trimitere.

21. În opinia instanței de trimitere, presupusele deficiențe ale procedurii administrative nu pot fi eliminate în totalitate în cursul procedurii contencioase în măsura în care legalitatea deciziilor adoptate anterior de administrațiile fiscale și a probelor care au fost adunate în contextul procedurilor respective nu poate fi verificată de către instanță.

22. În aceste împrejurări, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei TVA, precum și, în ceea ce le privește, principiul fundamental al respectării dreptului la apărare și articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale [denumită în continuare «carta»)] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru și unei practici naționale care se întemeiază pe aceasta, în temeiul cărora constatările efectuate de autoritățile fiscale, în cadrul controlului care vizează părțile la raportul juridic (contract, operațiune) și care privește obligația fiscală, în urma unei proceduri puse în aplicare la una dintre părțile la respectivul raport juridic (emitentul facturilor în cauza principală) și care implică o recalificare a raportului juridic, trebuie luate în considerare din oficiu de către autoritatea fiscală în cadrul controlului care vizează o altă parte la raportul juridic (destinatarul facturilor în cauza principală), ținând seama că cealaltă parte la raportul juridic nu dispune de niciun drept, în special de drepturile aferente calității de parte, în procedura de control inițială?

2) În cazul unui răspuns negativ al Curții la prima întrebare, dispozițiile Directivei TVA, precum și, în ceea ce le privește, principiul fundamental al respectării dreptului la apărare și articolul 47 din [cartă] se opun unei practici naționale care permite o procedură precum cea avută în vedere la prima întrebare, astfel încât cealaltă parte la raportul juridic (destinatarul facturilor) nu dispune, în cadrul procedurii de control inițiale, de drepturile aferente calității de parte, și, prin urmare, nu poate exercita niciun drept la o cale de atac în cadrul unei proceduri de control ale cărei constatări trebuie luate în considerare din oficiu de către autoritatea fiscală în cadrul procedurii de control cu privire la obligația fiscală a celeilalte părți și pot fi reținute în sarcina acesteia din urmă, ținând seama de faptul că autoritatea fiscală nu pune la dispoziția celeilalte părți dosarul corespunzător al controlului efectuat la prima parte la raportul juridic (emitentul facturilor), în special înscrisurile care stau la baza constatărilor, procesele-verbale și deciziile administrative, ci îi comunică doar o parte sub forma unui rezumat, autoritatea fiscală neoferind astfel celeilalte părți posibilitatea de a cunoaște dosarul decât în mod indirect, făcând o selecție în funcție de propriile criterii și asupra cărora cealaltă parte nu poate exercita niciun control?

3) Dispozițiile Directivei TVA, precum și, în ceea ce le privește, principiul fundamental al respectării dreptului la apărare și articolul 47 din [cartă] trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia constatările, în cadrul controlului care vizează părțile la raportul juridic care se referă la obligația fiscală, care sunt efectuate de autoritatea fiscală în urma unei proceduri puse în aplicare la emitentul facturilor și care includ constatarea că emitentul respectiv a participat la o fraudă fiscală activă, trebuie luate în considerare din oficiu de autoritatea fiscală cu ocazia controlului care vizează destinatarul facturilor, ținând seama că destinatarul respectiv nu dispune, în cadrul procedurii de control puse în aplicare la emitent, de drepturile aferente calității de parte, și, prin urmare, nu poate exercita niciun drept la o cale de atac în cadrul unei proceduri de control ale cărei constatări trebuie luate în considerare din oficiu de către autoritatea fiscală în procedura de control care privește obligația fiscală a destinatarului și pot fi reținute în sarcina acestuia din urmă, fiind de la sine înțeles că [autoritatea fiscală] nu pune la dispoziția destinatarului dosarul corespunzător al controlului efectuat la emitent, în special înscrisurile care stau la baza constatărilor, procesele-verbale și deciziile administrative, ci i le comunică doar în parte, sub forma unui rezumat, autoritatea fiscală neoferind astfel destinatarului posibilitatea de a cunoaște dosarul decât în mod indirect, făcând o selecție în funcție de propriile criterii și asupra cărora acesta nu poate exercita niciun control?”

23. Glencore, guvernul maghiar și Comisia Europeană au depus observații scrise, toate aceste părți prezentând de asemenea observații orale în ședința din 20 martie 2019.

IV. Analiză

A. Observații preliminare

24. Instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile din Directiva TVA, interpretate în lumina articolelor 47 și 48 alineatul (2) din cartă, se opun unei dispoziții sau unei practici a unui stat membru potrivit căreia, atunci când verifică dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul, administrația fiscală ia în considerare constatările de fapt și calificarea juridică a acestora (denumite în continuare „constatările") de către administrație în deciziile conexe adoptate împotriva altor persoane impozabile. În același timp, administrația prezintă persoanei impozabile documentele relevante pentru respectivele constatări numai parțial și indirect, prin intermediul unui rezumat al documentelor considerate a fi relevante.

25. Decizia de trimitere este foarte succintă în ceea ce privește situația de fapt aflată la originea litigiului în cauză. Considerăm, prin urmare, că este necesar să stabilim modalitatea în care înțelegem faptele, ceea ce va contura cu siguranța răspunsul care urmează să fie dat la întrebările adresate de instanța de trimitere. Cu toate acestea, ar trebui adăugat că lipsa oricăror detalii privind situația de fapt coroborată cu formularea destul de complexă a întrebărilor preliminare afectează în mod necesar tipul de răspuns care poate fi furnizat. Sugestiile noastre în această privință rămân, așadar, la un nivel relativ ridicat de abstractizare.

26. În procedura principală, Glencore contestă două decizii emise de autoritățile fiscale maghiare prin care acestea din urmă au refuzat deducerea TVA-ului plătit pentru anumite livrări pentru motivul că Glencore avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de evaziunea sau de frauda fiscală săvârșită de furnizorii săi.

27. Constatarea că a existat evaziune fiscală cu privire la anumite operațiuni a fost făcută pentru prima dată în decizii adoptate anterior de autoritățile fiscale împotriva furnizorilor Glencore în cadrul unor proceduri care nu au vizat Glencore. Această constatare a fost „reportată" în deciziile atacate, în conformitate cu articolul 1 alineatul (3a) din Legea privind regimul de impozitare. Această dispoziție – al cărei sens exact reprezintă, cu toate acestea, un subiect de dispută între părți – prevede că „în cadrul controlului efectuat cu privire la părțile la un raport [..] care dă naștere unei obligații fiscale, administrația fiscală tratează în mod identic pentru fiecare contribuabil orice raport care a fost deja analizat și care a făcut deja obiectul unei calificări, aplicând din oficiu constatările efectuate cu privire la una dintre părți în cadrul controlului efectuat la cealaltă parte."

28. În deciziile atacate, pentru a dovedi participarea Glencore la evaziunea fiscală în cauză, înțelegem că autoritățile fiscale s-au bazat, în esență, pe *trei seturi de probe*: (i) probele adunate în cadrul procedurii administrative inițiate împotriva Glencore, (ii) probele adunate pe parcursul procedurii administrative desfășurate împotriva furnizorilor Glencore și (iii) probele adunate în cursul procedurii penale inițiate împotriva furnizorilor Glencore.

29. La momentul la care instanța de trimitere a depus cererea de decizie preliminară, procedurile fiscale desfășurate împotriva furnizorilor Glencore se încheiaseră cu adoptarea unei decizii administrative care dobândise caracter definitiv. În schimb, procedura penală îndreptată împotriva acestor furnizori era încă în curs de desfășurare, în fază de urmărire penală după cum se pare (și anume, nu se dispusese încă trimiterea în judecată).

30. Acest lucru înseamnă că, în prezenta cauză, îndoielile exprimate de instanța de trimitere în ceea ce privește o posibilă încălcare a drepturilor Glencore decurg din „transferul" elementelor de probă între diferitele servicii ale autorităților naționale, precum și din „reportarea" în deciziile administrative ulterioare a constatărilor făcute de autoritățile respective în una sau în mai multe decizii

administrative. În schimb, astfel cum au confirmat în ședință părțile, nicio constatare care figurează în deciziile atacate nu a fost făcută pe baza unei hotărâri pronunțate în cadrul unor proceduri penale, deoarece nu exista o astfel de hotărâre la momentul respectiv. Anumite informații au fost, cu toate acestea, extrase din documentele obținute de către autoritățile care desfășoară urmărirea penală.

31. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că, prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere urmărește să evidențieze *trei probleme principale*. Prima problemă se referă la modalitatea în care autoritățile fiscale trebuie să își îndeplinească sarcina care le revine, respectiv de a dovedi, atunci când invocă constatările făcute în deciziile anterioare adoptate împotriva furnizorilor, că persoana impozabilă a avut cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de evaziunea fiscală săvârșită de furnizorii săi. Cea de a doua problemă evidențiată se referă la domeniul de aplicare al obligației autorităților fiscale de a acorda persoanei impozabile accesul la probele necesare pentru apărarea sa, inclusiv la documentele obținute în cadrul unor proceduri conexe împotriva altor persoane impozabile. Cea de treia problemă privește competențele pe care o instanță națională ar trebui să le aibă în momentul examinării constatărilor făcute de autoritățile fiscale în deciziile pe care le-au adoptat împotriva furnizorilor unei persoane impozabile, precum și legalitatea obținerii probelor în cadrul procedurilor împotriva acestor furnizori.

32. În sfârșit, în ceea ce privește dreptul Uniunii aplicabil, trebuie amintit că normele naționale de stabilire a procedurilor și a sancțiunilor pentru combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă [3]. După cum subliniază instanța de trimitere, dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil, precum și dreptul la apărare, prevăzute la articolele 47 și 48 alineatul (2) din cartă sunt deosebit de relevante în prezenta procedură.

B. Sarcina probei care revine administrației fiscale

33. Prima problemă evidențiată de instanța de trimitere privește modul în care autoritățile fiscale trebuie să își îndeplinească sarcina de a dovedi, atunci când aceste autorități doresc să se bazeze pe constatările făcute în deciziile anterioare adoptate împotriva furnizorilor, că persoana impozabilă a avut cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de evaziunea fiscală săvârșită de furnizorii săi.

34. De la bun început, trebuie subliniat că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară [4]. Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA-ului face *parte integrant*ă din sistemul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat [5].

35. Este de asemenea binecunoscut faptul că dreptul Uniunii nu poate fi invocat în scopuri abuzive sau frauduloase și că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat în mod expres de Directiva TVA [6]. Din articolele 2 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE rezultă că acestea au obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul fiecăruia dintre ele și pentru a combate frauda [7]. Totuși, măsurile pe

3 A se vedea în special Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27), astfel cum a fost clarificată ulterior în Hotărârea din 5 decembrie 2017, M. A. S. și M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), și în Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 25 și jurisprudența citată).

5 A se vedea printre multe altele Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37 și jurisprudența citată).

6 A se vedea printre altele Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 50), precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 28).

7 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25), precum și Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 26).

care statele membre au posibilitatea să le adopte în acest scop nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor respective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate într-un mod care să pună sistematic în discuție dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului [8].

36. Prin urmare, este incompatibil cu dispozițiile Directivei TVA faptul de a refuza acest drept unei persoane impozabile care nu a cunoscut și nu ar fi putut cunoaște că operațiunea în cauză era legată de o fraudă comisă de furnizor sau de un alt comerciant care acționează în amontele sau în avalul lanțului de aprovizionare [9]. Pentru ca dreptul de deducere să fie refuzat unui contribuabil, administrația fiscală trebuie să stabilească, pe baza unor elemente obiective și fără a-i fi cerute persoanei impozabile verificări care nu cad în sarcina sa, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că partenerul său contractual era implicat într-o fraudă în materie de TVA [10].

37. În lipsa unor norme ale Uniunii în ceea ce privește obținerea de probe, participarea unei persoane impozabile la o fraudă în materie de TVA trebuie să fie dovedită în conformitate cu normele naționale în materie de elemente de probă [11]. Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat în mod repetat, normele privind obținerea de probe nu trebuie să submineze eficacitatea dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de cartă [12].

38. Rezultă de asemenea din Hotărârea WebMindLicenses că nici dispozițiile Directivei TVA, nici principiul respectării dreptului la apărare nu se opun, în principiu, posibilității ca administrația fiscală să utilizeze, pentru a stabili existența unei evaziuni fiscale, probe obținute în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă împotriva aceleași persoane [13].

39. Nu vedem niciun motiv pentru care acest principiu nu ar trebui să fie valabil de asemenea în ceea ce privește o situație, precum cea în discuție în procedura principală, în care elementele de probă sunt obținute în cadrul unor proceduri administrative sau penale împotriva furnizorilor întreprinderii. Astfel cum a subliniat Comisia, practica comună și pe deplin legitimă a administrațiilor fiscale este ca atunci când, în urma controlului efectuat cu privire la o persoană impozabilă, se nasc suspiciuni cu privire la legalitatea anumitor operațiuni, să se poată efectua verificări suplimentare cu privire la persoanele impozabile care au intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. Aceste controale pot duce la inițierea unor proceduri paralele (de natură penală și/sau administrativă) împotriva mai multor persoane impozabile, rezultate din aceleași fapte și pe baza aceluiași set de elemente de probă [14].

40. Prin urmare, faptul că anumite documente sunt transferate de la o procedură la alta nu constituie, în sine, o încălcare a dreptului la apărare al persoanei impozabile anchetate în cadrul celei de a doua proceduri.

41. O astfel de posibilitate generală implică, totuși, respectarea anumitor condiții importante. În cazul în care administrația fiscală are intenția de a se baza pe aceste documente în susținerea constatărilor sale în orice decizie ulterioară, aceasta trebuie: (i) să acorde accesul la aceste documente persoanei impozabile cu privire la care aceste documente pot fi utilizate în motivarea deciziei ulterioare; (ii) să ofere respectivei persoane impozabile posibilitatea de a fi ascultată cu privire la aceste documente,

8 A se vedea în special Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 49 și jurisprudența citată).

9 A se vedea Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35-38 și 41), precum și Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctele 40-42).

10 A se vedea în acest sens Ordonanța din 10 noiembrie 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, punctul 39 și jurisprudența citată).

11 A se vedea de exemplu Concluziile noastre prezentate în cauza Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2018:623, punctul 24 și urm., precum și jurisprudența citată).

12 A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 65 și 68).

13 *Idem* punctele 68 și 90.

14 A se vedea de exemplu Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 17 și 25), și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 14). A se vedea de asemenea Ordonanța din 15 iulie 2015, Itales, (C-123/14, nepublicată, EU:C:2015:511, punctele 14 și 15).

precum și de a depune dovezi în sprijinul afirmațiilor sale; (iii) să prezinte în mod expres documentele relevante și pertinența acestora în decizia sa, introducând, furnizând un răspuns sau respingând în decizia sa argumentele relevante ale persoanei impozabile. Acest lucru este valabil indiferent dacă documentele menționate au stat deja la baza unei decizii devenite definitive între timp.

42. Faptul că respectivele constatări sunt considerate a fi fost stabilite în decizii anterioare nu exonerează autoritățile fiscale de obligația lor de a explica în mod corespunzător raționamentul lor și de a furniza elemente de probă justificative în deciziile ulterioare adoptate împotriva altor persoane impozabile. Orice decizie a autorităților fiscale prin care se refuză unei persoane impozabile deducerea TVA-ului trebuie, în principiu, să fie o decizie autonomă în care concluziile autorităților sunt justificate și motivate în mod adecvat și independent.

43. Orice altă abordare ar afecta în mod grav dreptul la apărare al persoanelor impozabile care fac obiectul unor proceduri ulterioare și care ar fi prinse undeva la mijloc. Pe de o parte, o persoană impozabilă nu ar putea contesta anumite constatări din deciziile anterioare, deoarece nu a luat parte la procedurile respective și, pe de altă parte, nu ar putea pune în discuție aceste constatări în cadrul propriei proceduri, întrucât autoritățile trebuie să țină cont de deciziile lor anterioare.

44. În scenarii extreme, acest lucru ar putea însemna de asemenea lipsa totală de apărare, în special în acele cazuri (care sunt destul de frecvente în cazul fraudelor la scară largă) în care procedura este introdusă împotriva societăților în curs de lichidare, care nu mai există sau care pur și simplu nu au un interes în a se apăra. Astfel, în acest ultim tip de cazuri, administrația fiscală ar stabili, cu un fel de efect *erga omnes*, faptele și calificarea lor juridică, fără ca astfel de constatări să fie contestate vreodată în mod efectiv.

45. Aceste considerații ne conduc la fondul problemei, care se referă la aprecierea compatibilității cu dreptul Uniunii a unei dispoziții naționale precum articolul 1 alineatul (3a) din Legea privind regimul de impozitare. După cum s-a menționat la punctul 27 de mai sus, modul în care această dispoziție ar trebui interpretată și aplicată face obiectul litigiului dintre părți. Nu este de competența Curții să interpreteze dreptul național. Prin urmare, ne vom abține de la orice poziție fermă cu privire la această dispoziție specifică și ne vom limita observațiile la numai câteva afirmații generale.

46. În mod evident, faptul că autoritățile fiscale sunt, în principiu, obligate prin lege să fie coerente atunci când evaluează aceleași fapte sau raporturi juridice nu reprezintă deloc un aspect problematic. Dimpotrivă, astfel cum a susținut guvernul maghiar, prin aceasta se promovează securitatea juridică și se asigură egalitatea între contribuabili. Cu toate acestea, trebuie adăugate două rezerve importante.

47. În primul rând, interpretarea unei dispoziții precum articolul 1 alineatul (3a) din Legea privind regimul de impozitare trebuie să respecte logica și structura sistemului TVA-ului. Contribuabilii individuali nu pot fi considerați responsabili pentru comportamentul nelegal al celorlalți contribuabili pentru simplul motiv că au fost parte la raportul juridic care a generat obligația fiscală în cauză. Orice astfel de responsabilitate trebuie stabilită la nivel individual, pentru fiecare contribuabil din cadrul lanțului de livrări [15].

48. În al doilea rând, o astfel de dispoziție de drept național nu poate merge decât până la a impune administrației fiscale obligația de a adopta aceeași abordare în toate cazurile conexe *în cazul în care nu există motive întemeiate care să justifice contrariul*. Cu alte cuvinte, o astfel de dispoziție este admisibilă numai în măsura în care permite în mod clar autorităților fiscale, *de iure* sau *de facto*, să ajungă la o concluzie diferită, în cadrul unei alte proceduri, atunci când le sunt prezentate argumente sau probe noi.

15 A se vedea mai sus punctul 36 din prezentele concluzii.

49. Pentru aceste motive, dacă o dispoziție sau o practică națională potrivit căreia administrațiile fiscale sunt, în drept sau în fapt, obligate să țină cont de constatările făcute în decizii conexe ar fi interpretată și aplicată într-o manieră diferită de cea tocmai prezentată, acest lucru ar contraveni unei serii de principii fundamentale. O astfel de interpretare nu poate „afecta” totuși sarcina probei care revine autorităților fiscale și nici nu o poate transfera de fapt, *a fortiori*, asupra contribuabilului, subminând astfel dreptul de deducere și, prin urmare, neutralitatea TVA-ului și încălcând totodată dreptul la apărare al persoanelor impozabile.

C. Întinderea dreptului de acces la dosar al persoanei impozabile

50. Cea de a doua problemă ridicată în cadrul prezentei proceduri se referă la obligația autorităților fiscale de a acorda persoanei impozabile accesul la probele legate de proceduri fiscale desfășurate care o vizează. În special, la fel ca cum a făcut-o instanța de trimitere în cauza Ispas [16], în prezenta cauză, instanța de trimitere solicită clarificări cu privire *ce* poate fi accesat, precum și cu privire la *când* și *cum* poate avea loc un astfel de acces.

51. În ceea ce privește primul aspect, trebuie amintit că dreptul de acces la dosar este esențial pentru exercitarea dreptului la apărare al persoanelor ale căror interese ar putea fi afectate de adoptarea unei decizii de către autoritățile publice.

52. Principiul respectării dreptului la apărare impune ca destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii să fie în măsură să își prezinte observațiile înainte de adoptarea deciziei, astfel încât autoritatea competentă să poată să țină seama de ansamblul elementelor relevante. Această regulă are ca obiect, în primul rând, ca destinatarul să poată corecta o eroare sau să invoce anumite elemente privind situația sa personală pentru ca decizia să fie adoptată, să nu fie adoptată sau să aibă un anumit conținut [17].

53. Accesul la dosar se acordă la un moment dat în cursul procedurii administrative, dar cu siguranță *înainte* ca autoritățile să ia decizia finală. Persoana impozabilă trebuie să aibă suficient timp pentru a se familiariza cu documentele deținute de autorități și pentru a fi în măsură să își pregătească apărarea în mod corespunzător.

54. Persoanei impozabile ar trebui să i se acorde acces la dosar înainte de începerea oricărei proceduri judiciare. Accesul la dosar permite de asemenea persoanei impozabile să ia o decizie în cunoștință de cauză dacă dorește să conteste decizia adoptată de administrație în fața instanței competente [18].

55. Prin urmare, acordarea accesului la documente într-o etapă ulterioară – exclusiv în contextul unei proceduri judiciare îndreptate împotriva deciziei adoptate de autoritățile administrative – nu poate, de regulă, „remedia” încălcarea dreptului la apărare al părții în etapa administrativă a procedurii [19].

56. În continuare, în ceea ce privește tipurile de documente pe care autoritățile trebuie să le pună la dispoziția persoanei impozabile care face obiectul unui control, am dori să subliniem faptul că dreptul de acces la dosar presupune ca persoana impozabilă să fie în măsură să examineze *toate* documentele din dosar care sunt relevante pentru exercitarea dreptului său la apărare.

16 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punctul 99).

17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 38 și jurisprudența citată).

18 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 1987, Heylens și alții (222/86, EU:C:1987:442, punctul 15).

19 Situația ar putea fi însă diferită în cazul în care acțiunea formulată împotriva deciziei emise de către administrație „are ca efect să suspende în mod automat executarea deciziei cauzatoare de prejudicii și să o facă imediat inaplicabilă”. A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 54 și urm.).

57. Mai exact, aceste documente includ, în primul rând, elementele din dosar pe care autoritățile intenționează să le invoce în decizia lor împotriva persoanei impozabile [20]. Acest lucru înseamnă că, în cazul Glencore, această societate ar fi trebuit să aibă acces la toate elementele de probă care au fost menționate pentru a stabili că aceasta cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască evaziunea fiscală în cauză.

58. În această privință, trebuie amintit că dreptul de acces există indiferent de originea documentului și de contextul în care documentul a fost obținut (de exemplu, în cursul unei proceduri administrative sau penale paralele efectuate în raport cu o altă persoană impozabilă), cu excepția cazului în care, în mod evident, se aplică unele excepții [21]. Nu este relevant dacă documentele pe care autoritățile le-au invocat au fost transferate fizic dintr-un dosar într-altul: în măsura în care aceste documente sunt destinate să fie utilizate ca dovezi într-o cauză ulterioară, acestea trebuie să fie puse la dispoziția persoanei impozabile vizate de respectiva cauză ulterioară. Este de competența statului membru să decidă dacă acest lucru se realizează prin furnizarea unei copii a documentelor solicitate sau prin acordarea accesului (dacă este necesar, parțial) persoanei impozabile la dosarul procedurii conexe. Ceea ce contează este ca persoana impozabilă să aibă o posibilitate reală de a avea acces la proba originală.

59. În al doilea rând, dreptul de acces se extinde în mod obligatoriu și la alte documente care, deși poate nu sunt în mod direct invocate de către autorități în motivarea deciziei lor, privesc comportamentul persoanei impozabile care face obiectul controlului. Astfel cum a statuat în mod constant Curtea Europeană a Drepturilor Omului (denumită în continuare „CEDO”), în temeiul articolului 6 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale (denumită în continuare „CEDO”), persoanele anchetate ar trebui să poată accesa nu numai „elementele de probă care sunt direct relevante pentru faptele din speță”, ci și „*alte elemente de probă* care ar putea avea legătură cu admisibilitatea, fiabilitatea și exhaustivitatea celor dintâi” [22].

60. În al treilea rând, dreptul de acces cuprinde nu numai probele incriminatoare, ci și elementele *dezincriminatoare* care se poate să fi fost obținute de către autoritățile fiscale [23]. Acest lucru înseamnă că persoana impozabilă ar trebui să aibă acces la documentele și informațiile care ar putea să îi fie favorabile, deoarece acestea ar putea-o exonera sau, la un nivel mai general, acestea s-ar putea dovedi a fi în contradicție cu concluziile trase de autoritățile fiscale din restul elementelor de probă aflate în posesia lor [24].

61. În schimb, astfel cum am sugerat în cauza Ispas, dreptul de acces la dosar nu poate fi interpretat în sensul că impune acordarea posibilității persoanei impozabile „de a vedea întregul dosar”, dacă prin aceasta se înțelege „ansamblul tuturor documentelor și informațiilor aflate în posesia autorităților administrative”, inclusiv „elementele care nu sunt legate în mod direct de decizia adoptată, precum unele note interne, proiecte, calcule auxiliare și toate informațiile obținute de la terți” [25].

20 A se vedea de exemplu Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 32).

21 A se vedea mai jos punctele 63 și 64 din prezentele concluzii.

22 A se vedea Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 11 decembrie 2008, Mirilashvili împotriva Rusiei (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 și jurisprudența citată). Sublinierea noastră. Deși, desigur, articolul 6 alineatul (1) din CEDO se aplică în principal în domeniul justiției civile și penale, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a aplicat dispozițiile articolului 6 alineatul (1) din CEDO și în cazul anumitor tipuri de proceduri fiscale. Prin urmare, principiile dezvoltate de Curtea Europeană a Drepturilor Omului pot foarte bine să servească drept sursă generală de inspirație pentru standardul care ar trebui aplicat unei proceduri precum cea în discuție în procedura principală, indiferent de examinarea (separată) dacă în cazul individual amenda aplicată ar putea, de fapt, să fie considerată ca fiind de natură „penală”.

23 A se vedea prin analogie Hotărârea din 13 septembrie 2018, UBS Europe și alții (C-358/16, EU:C:2018:715, punctul 66 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 5 aprilie 2012, Chambaz împotriva Elveției (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 și jurisprudența citată).

24 A se vedea Hotărârea din 1 iulie 2010, Knauf Gips/Comisia (C-407/08 P, EU:C:2010:389, punctul 23 și jurisprudența citată).

25 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punctele 100, 116 și 121).

62. *A fortiori*, nu vedem niciun temei pentru solicitarea accesului deplin la dosarele legate de proceduri paralele efectuate în raport cu *alte persoane impozabile*, cu condiția, bineînțeles, ca toate documentele relevante pe care autoritatea fiscală urmărește să le invoce să fi fost „transferate" în dosarul ulterior și accesul la acestea să fi fost asigurat în acest nou context [26].

63. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul general al dreptului Uniunii privind respectarea dreptului la apărare nu constituie o prerogativă absolută, ci poate presupune restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes public urmărite prin măsura în cauză și să nu constituie, în raport cu obiectivele urmărită, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingere substanței înseși a drepturilor garantate [27]. Astfel, accesul la dosar poate fi limitat în cazurile în care o asemenea măsură se dovedește a fi strict necesară pentru a garanta protejarea unor interese publice importante (de exemplu, caracterul secret al anchetelor penale în curs de desfășurare) sau că drepturile fundamentale ale altor persoane nu sunt afectate în mod nejustificat (de exemplu, confidențialitatea datelor cu caracter personal sau a secretelor de afaceri) [28].

64. Cu toate acestea, este de competența autorităților să dovedească faptul că cerințele pentru stabilirea acestor excepții sunt îndeplinite, sub rezerva verificării de către o instanță [29]. Autoritățile sunt însă obligate să analizeze dacă poate fi acordat accesul *parțial* la documentele în cazul cărora se aplică una dintre excepții: aceasta implică în special verificarea dacă este posibilă accesarea limitată a doar unor anumite părți din documente și dacă aceasta nu presupune un efort disproporționat din partea autorităților [30]. În această privință, trebuie amintit că în mediul IT modern gestionarea unui volum mare de documente și, în cazul în care este necesar, editarea documentelor au devenit mult mai ușoare decât în trecut.

65. În sfârșit, în ceea ce privește modul în care accesul trebuie acordat, am dori să subliniem că, pentru motivele explicate la punctul 58 de mai sus, nu este suficientă o simplă trimitere la deciziile anterioare în care documentele relevante au fost utilizate ca elemente de probă. În mod similar, o descriere a elementelor de probă aflate în posesia autorităților fiscale sub forma unui rezumat nu respectă dreptul de acces la dosar al persoanei impozabile, cu excepția cazului în care aceasta este în măsură să solicite examinarea și, eventual, o copie a documentelor specifice. Într-adevăr, este extrem de important ca persoana impozabilă să fie în măsură să privească cu proprii ochi documentele originale, în cazul în care dorește acest lucru.

D. Control jurisdicțional

66. În cele din urmă, este necesar să analizăm pe scurt întinderea controlului exercitat de instanța de trimitere cu privire la decizia autorităților fiscale prin care unei persoane impozabile îi este refuzată acordarea anumitor deduceri de TVA.

67. Instanța competentă ar trebui să efectueze o evaluare de ansamblu a tuturor faptelor și împrejurărilor pertinente ale cauzei cu care este sesizată pentru a determina dacă persoana impozabilă în cauză a avut dreptul de deducere în ceea ce privește livrările care se află la originea evaziunii fiscale în cauză.

26 A se vedea mai sus punctul 58 din prezentele concluzii.

27 A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 42), precum și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas,(C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 35).

28 A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 36).

29 A se vedea în acest sens Hotărârea CEDO din 16 februarie 2000, Jasper împotriva Regatului Unit (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

30 În acest sens a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 iunie 2012, Comisia/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, punctul 79).

68. Este evident că, în examinarea acestui aspect, instanța de trimitere nu este obligată să țină cont de constatările făcute de autoritățile fiscale fie în deciziile atacate, fie în deciziile adoptate împotriva altor contribuabili, chiar dacă acestea au devenit definitive.

69. În conformitate cu articolul 47 din cartă, competența instanței naționale trebuie să acopere toate aspectele de fapt și de drept care vor determina rezultatul procedurii [31]. Astfel, pentru a îndeplini cerințele care decurg din dreptul la un proces echitabil, este important, în această privință, ca părțile să fie informate, să poată dezbate și să fie audiate cu privire la toate aceste aspecte [32].

70. În cadrul unei proceduri judiciare, instanța națională trebuie de asemenea să fie în măsură să verifice (dacă este necesar, în cadrul procedurii interlocutorii) legalitatea, în lumina dreptului Uniunii, a elementelor de probă reținute împotriva persoanei impozabile, inclusiv cele „transferate" din alte proceduri. Astfel cum Curtea a statuat în Hotărârea WebMindLicenses, efectivitatea controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune ca „instanța care a efectuat controlul legalității unei decizii ce constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii să poată verifica dacă probele pe care se întemeiază această decizie nu au fost obținute și utilizate cu încălcarea drepturilor garantate de dreptul menționat și în special de cartă". Această cerință este îndeplinită „dacă instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare de TVA este abilitată să controleze dacă probele provenind dintr-o procedură penală paralelă neîncheiată încă, pe care se întemeiază această decizie, au fost obținute în cadrul respectivei proceduri penale în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii sau poate cel puțin să se asigure, în temeiul unui control deja exercitat de o instanță penală în cadrul unei proceduri contradictorii, că probele menționate au fost obținute în conformitate cu acest drept" [33].

71. Important este faptul că, în această hotărâre, Curtea a adăugat că „dacă această cerință nu este îndeplinită și, prin urmare, dreptul la o cale de atac jurisdicțională nu este efectiv sau în cazul încălcării unui alt drept garantat de dreptul Uniunii, probele obținute în cadrul procedurii penale și utilizate în procedura administrativă fiscală trebuie înlăturate și decizia atacată care se bazează pe aceste probe trebuie anulată dacă, pentru acest motiv, este lipsită de fundament" [34].

72. În cazul în care instanța de trimitere nu ar fi în măsură să verifice constatările făcute de autoritățile fiscale sau modul în care elementele de probă prezentate de ele au fost obținute, aceasta ar conduce de asemenea la o încălcare a principiului egalității armelor, care este un corolar al dreptului la un proces echitabil prevăzut la articolul 47 din cartă.

73. Într-adevăr, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul egalității armelor impune obligația de a oferi fiecărei părți o posibilitate rezonabilă de a-și susține cauza, inclusiv probele, în condiții care nu o plasează într-o situație de dezavantaj net în raport cu adversarul acesteia. Scopul acestui principiu este de a asigura un echilibru procedural între părțile la o procedură judiciară, garantând egalitatea drepturilor și obligațiilor acestor părți în ceea ce privește în special regulile care reglementează administrarea probelor și dezbaterea contradictorie în fața instanței [35].

74. La un nivel mai general, este necesar să se sublinieze că, în afara câtorva excepții minore, afirmațiile și constatările autorităților administrative nu impun și nici nu ar putea impune obligații instanțelor și nici nu le poate împiedica să își exercite controlul jurisdicțional în întregime. Astfel cum a reiterat recent Curtea, noțiunea de independență presupune în special ca organismul respectiv să își

31 A se vedea prin analogie Hotărârea din 4 iunie 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punctul 62).

32 A se vedea prin analogie Hotărârea din 2 decembrie 2009, Comisia/Irlanda și alții (C-89/08 P, EU:C:2009:742, punctul 56).

33 Hotărârea din 17 decembrie 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 87 și 88).

34 *Idem* punctul 89.

35 A se vedea de exemplu Hotărârea din 28 iulie 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții (C-543/14, EU:C:2016:605, punctele 40 și 41, precum și jurisprudența citată).

exercite funcțiile jurisdicționale în mod complet autonom, fără a fi supus vreunei legături ierarhice sau de subordonare directă (primind dispoziții sau instrucțiuni, indiferent de originea lor [36]) sau indirectă (având obligația să țină cont de rezultatul evaluării stabilit printr-un alt act sau printr-o altă decizie, în special prin acte administrative excluse în mod efectiv de la controlul jurisdicțional [37]).

75. Pentru aceste motive, o instanță națională sesizată cu procedura inițiată de o persoană impozabilă împotriva unei decizii adoptate de autoritățile fiscale trebuie să fie în măsură să evalueze toate elementele de fapt și de drept din respectiva decizie, inclusiv legalitatea modului în care probele au fost obținute, indiferent de originea unor astfel de probe.

V. Concluzie

76. Propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) după cum urmează:

– „Dispozițiile din Directiva TVA, interpretate în lumina articolelor 47 și 48 alineatul (2) din cartă, nu se opun unei dispoziții sau unei practici a unui stat membru potrivit căreia, atunci când verifică dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul, administrația fiscală ia în considerare constatările pe care le-a făcut în deciziile care au devenit definitive, cu condiția ca:

  – o astfel de dispoziție sau o astfel de practică, respectând în același timp logica și structura sistemului TVA-ului, nu împiedică autoritățile fiscale, *de iure* sau *de facto*, să ajungă la concluzii diferite, în cadrul unor proceduri diferite, atunci când sunt prezentate argumente sau probe noi.

  – autoritățile fiscale sunt, în principiu, obligate, înainte de adoptarea deciziei finale, să acorde accesul la toate documentele care sunt relevante pentru exercitarea de către persoana impozabilă a dreptului la apărare, inclusiv la cele care au fost obținute în cadrul procedurilor penale sau administrative conexe. O descriere a elementelor de probă sub forma unui rezumat nu este suficientă, cu excepția cazului în care persoana impozabilă are posibilitatea de a solicita examinarea documentelor specifice și, eventual, o copie a acestora.

  – instanța națională sesizată cu o acțiune împotriva unei decizii adoptate de autoritățile fiscale este în măsură să examineze toate elementele de fapt și de drept din respectiva decizie, inclusiv legalitatea modului în care probele au fost obținute, indiferent de originea unor astfel de probe.”

36 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punctele 42 și 44, precum și jurisprudența citată).

37 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, punctele 50-51 și 102).